

Torstein Fløystad: Aktuelt fra Oljeskattekontoret

Symposium 2008



Oljeskattekontoret



Oversikt - tema

✓ Kort om status for kontorets arbeid

✓ Hovedtema: rettssaker – oppdatering siden ligningskveld (05.12.2007)

- saker rettskraftig avgjort
- verserende saker
- gjennomgang dommer
 - Borgarting lagmannsrett 25.04.2008 Norske ConocoPhillips – Gjennomskjæring: asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån til kjøp av fordring)
 - Oslo tingrett 21.12.2007 ENI Norge AS – Egenkapitalandel i regnskapet pr. 31.12.2002 – spørsmål om fremførte renter kunne oppreguleres etter § 3 d, 7. ledd på grunnlag av overgangsbestemmelse
 - Oslo tingrett 30.05.2008 Statoil – Forsikring i captive
 - Borgarting lagmannsrett 09.01.2008 (Chevron) – opphør av sokkelnæring
 - Dessuten kort omtale av tre dommer Oslo tingrett vedrørende hhv stedbunden beskatning, fordelingsgrunnlag finansnetto og tilleggsskatt

Saker rettskraftig avgjort



Oljeskattekontoret

- "Handling fee" (Total) – HR-dom av 04.12.2007 (dommen behandles av J.B. Jansen)
- "Nedstengningssaken" (Hydro m.fl.) – anke nektet fremmet for HR (03.03..2008) – LR-dom omtalt ligningskveld 2007
- Forsikring captive (Norsk Hydro) – anke nektet fremmet for HR (07.03.2008) – LR-dom omtalt ligningskveld 2007
- Forsikring captive (ENI Norge) – anke frafalt – TR-dom omtalt Symposium 2007
- Valgrett for opppoppgjørsv valuta for interne salg/tilleggsskatt (ConocoPhillips) – TR-dom 29.02.2002 – ikke anket, omtales av J. Syversen
- Opphør sokkelvirksomhet (Chevron) – LR-dom 09.01.2008 – ikke anket, omtales i dette foredraget
- Stedbunden beskatning kondensatrørledning (Total) – TR-dom 04.03.2008 – ikke anket, kort omtale dette foredraget
- Fordelingsgrunnlag finansnetto, klassifisering fordring (Revus) – TR-dom 05.03.2008 – ikke anket, kort omtale dette foredraget
- Tilleggsskatt (ConocoPhillips) – TR-dom 31.01.2008 – ikke anket, kort omtale dette foredraget



Verserende saker

- Tre saker vedrørende gjennomskjæring:
 1. Norske ConocoPhillips – asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån til kjøp av fordring) – dom av 25.04.2008 behandles i dette foredraget.
 2. EEPNAS (Esso) – mye samme problemstilling som saken ovenfor. Dom Oslo tingrett 09.10.2007 behandlet ligningskveld. Staten medhold. Hovedforhandling berammet (7 dager) oktober 2007.
 3. EEPNAS (Esso) – nye lån tatt opp uten at låneramme gamle lån er utnyttet. Nye lån nedbetales først. Spørsmål om rekkefølge nedbetaling. Betydelig urealisert gevinst knyttet til de eldste lånene. Dom Oslo tingrett 16.01.07 behandlet Symposium 2007. Staten tapte. Hovedforhandling 17.06.2008 (2 dager)
- Øvrige saker
 1. Statoil (forsikringsutgifter) – dom behandles i dette foredraget
 2. ENI Norge (fordeling finansnetto) – dom behandles i dette foredraget
 3. Statpipe II – ikke berammet
 4. Konserninterne tjenester – ikke berammet

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

- ◆ Denne dommen har hovedspørsmål felles med Hydro-saken, jf. LR-dom av 26.11.2007
- ◆ Hydro-dommen anket til HR, men ble nektet fremmet
- ◆ Hovedspørsmålene er om
 - ◆ OIL-forsikring (Oil Insurance Limited: gjensidig forsikringsselskap for oljeindustrien/"bransjecaptive") innebærer en fordel
 - ◆ og om denne fordelene kan tilordnes forsikringstaker (som innehar de posisjoner som muliggjør medlemskap)
 - Begge dommene fastslår at det foreligger en fordel som skal tilordnes forsikringstaker
- ◆ I Statoil-dommen er en stor mengde fakta/momentene gjennomgått (44 "fakta-tunge" sider; klagekjennelsen som prøves er 266 sider)
 - her vil bare de vesentligste fakta knyttet til hovedspørsmålene bli gjengitt
 - Dommen opphever ligningen ► Nytt skjønn på to enkeltelementer i skjønnet

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Saken gjaldt:

- ◆ Inntektsårene 1993 – 1997 (1. mai 1993 – 31. mars 1997)
- ◆ Med hjemmel i sktl. (1911) var Statoil nektet fradrag for NOK 545 mill. i betalt premie til captivet Stafor (konsernets eget forsikringsselskap)
- ◆ Spørsmålet om det forelå endringsadgang for inntektsårene 1993 og 1997

Bakgrunn:

- ◆ Kapasitetsproblemer i det ordinære markedet som følge av stor eierandel i Statfjord
- ◆ Anbudsrunde mot slutten av 1992: anbyderne og internt i Statoil vurderte en wrap around-dekning med OIL-medlemskap
 - ◆ som billigste alternativ, og
 - ◆ eneste alternativ for full dekning for alle installasjoner
 - ◆ billigste anbud: direktemarkedet NOK 244 mill./wrap around: NOK 213 mill.

➤ Stafor medlem av OIL fra 1. mai 1993



Bakgrunn (forts)

- ◆ Driftsforsikringen i Stafor for hele perioden saken gjelder
 - ◆ Dekning polise: fysisk skade, terrorisme, vrakfjerning, brønnskade, forurensing og tredjemannsansvar
 - ◆ Dekningsomfang, forsikringssum, periode, premie og egenandel angitt for hvert enkelt felt
 - ◆ Egenandel NOK 10 mill. ved 100% eierandel
- ◆ Reforsikringen – OIL og det kommersielle markedet
 - ◆ Lagdelt, forenklet:
 - ◆ NOK 10 – 200 mill (USD 30 mill.): primærlaget
 - ◆ USD 30 mill. – USD 250 mill: OIL-laget
 - ◆ Over OIL: excess, TOPS (gjensidig OIL), vrakfjerning
 - ◆ lagene større eller mindre kan inneholde elementer av egenregning



Bakgrunn (forts)

- ◆ Stafors forsikringsstrategi: Ta store deler av de øverste lagene selv (katastrofe)
 - ◆ Vrakfjerning
 - ◆ Stor andel av excess-laget
 - ◆ Noe egenregning i de lavere lagene, bl.a. gjennom reforsikring på såkalt swing-vilkår uten forsikring av swing-risikoen
 - ◆ Reforsikring i det kommersielle markedet i primær-, OIL- og excesslaget

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Nærmere om OIL (på 90-tallet) og forholdet til Statoil/Stafor:

- ◆ Et gjensidig forsikringsselskap hjemmehørende på Bermuda der medlemmene består av (større) internasjonale oljeselskap (et "bransje-captive")
- ◆ OIL kan kun forsikre medlemmenes risiki og reforsikrer ikke, enhver skade blir utlignet på medlemmene
- ◆ Kravet for å kunne bli medlem er at minst 50% av selskapets brutto inntekter eller mer enn 50% av eiendelene er knyttet til petroleumsvirksomhet
- ◆ Medlemmene skal delta med alle selskapene i konsernet, men kan, på visse vilkår bare delta med de selskaper som er involvert i petroleumsvirksomhet
- ◆ Det enkelte oljeselskap velger selv hvilket selskap i gruppen som skal stå som medlem.
- ◆ Stafor valgt av Statoil. Dette krevet morselskapsgaranti (?) Slik garanti er imidlertid ikke gitt. (Hydro avga garanti for sitt captive.)

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Nærmere om OIL (forts) - dekningen:

- 💧 Maks USD 200 mill. pr skade (1995)
- 💧 Flere selskap samme installasjon: samlet maks. USD 300 mill
- 💧 Aggregert grense på USD 500 mill. pr. år per hendelse (ikke medlem som det står i dommen)

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Nærmere om OIL (forts.)

💧 Pool A

- 💧 **Obligatorisk** – dekker i gjennomsnitt 60% av medlemmet skade (gjenanskaffelsesverdi)

- 💧 Prising:

- ☐ **Minimum Basic Annual Premium:** tilsvarer glidende gjennomsnittet av de siste fem års utbetalte skader (utover egenandel)
 - ☐ innebærer at skadeutbetalinger tilbakebetales med 1/5 over 5 år
- 💧 i tider med lave skadeutbetalinger har OIL hatt betydelig avkastning på investeringer
- **Administered Standard Rate:** en rate fastsatt av OIL's styre etter at finansavkastningen har blitt benyttet til å subsidiere kalkulert standard rate. **Det var denne raten som faktisk ble betalt.**
- I noen tilfeller er også utbytte utdelt

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Nærmere om OIL (forts.):

💧 **Pool B:**

- 💧 Ikke obligatorisk
- 💧 Dekning (gjennomsnittlig) 40% ► Pool A + B ► erstatningsutbetaling på skadetidspunkt 100% av gjenanskaffelsesverdi
- 💧 Prising i hovedtrekk som Minimum Basic Annual Premium
- 💧 Stafor aldri medlem Pool B, men valgte en alternativ ordning kalt

💧 **Individual Retro**

- 💧 Full erstatning på skadetidspunktet mot tilbakebetaling over fem år uten renter
- 💧 Statoil forsikret denne risikoen (modifierforsikring) med en fem års poliseperiode

💧 **Oil's premiemetodikk:** hensyntar ikke individuelle eller lokale risikoforskjeller (f eks Nordsjø kontra Gulfen)

- 💧 Ved utmelding av OIL må man betale sin andel av ubetalte skader på utmeldingstidspunktet

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Nærmere om OIL (forts.):

- ◆ I årene fra midten av 1990-tallet og til 2001: god skadestatistikk og kapitalavkastning
- ◆ Utbytteutbetaling årene 1998-2001 ► ved forlik (staten og Statoil) lagt til grunn at dette ikke kunne omklassifiseres til premiererefusjon
- ◆ I samme periode ble også ratene subsidiert (ved at den administrerte standardraten ble satt lavere enn den kalkulerte raten)
- ◆ Kapitalen har aldri vært tilstrekkelig til å møte de potensielle forpliktelsene
► OIL har derfor vært helt avhengige av at medlemmene oppfyller sine forpliktelser



Premien til Stafor – direkteforsikringen:

- ♣ På ulike måter beregnet på grunnlag av dekninger i det kommersielle markedet: Oppgrosset Quota Share-dekning, dvs Stafors reforsikring i markedet. En slags SUP der den eventuelle fordelingen av OIL ikke er hensyntatt.
- ♣ Varierende dekningsperioder
- ♣ I perioden saken gjelder fradragsførte Statoil til sammen ca. 1,6 mrd. i premier til Stafor for driftsforsikringene

Reforsikringspremiene:

- ♣ (ca) NOK 357 mill. ekskl. OIL og TOPS
- ♣ (ca) NOK 137 mill.

Rateutviklingen:

- ♣ Halvert i det kommersielle markedet i perioden saken gjelder
- ♣ Ratene i OIL og markedet har utviklet seg omtrent likt (litt senere OIL)
- ♣ Ratene stigende fra ca 2000. Kraftig økning pga orkanen i Mexico-gulven 2005.

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

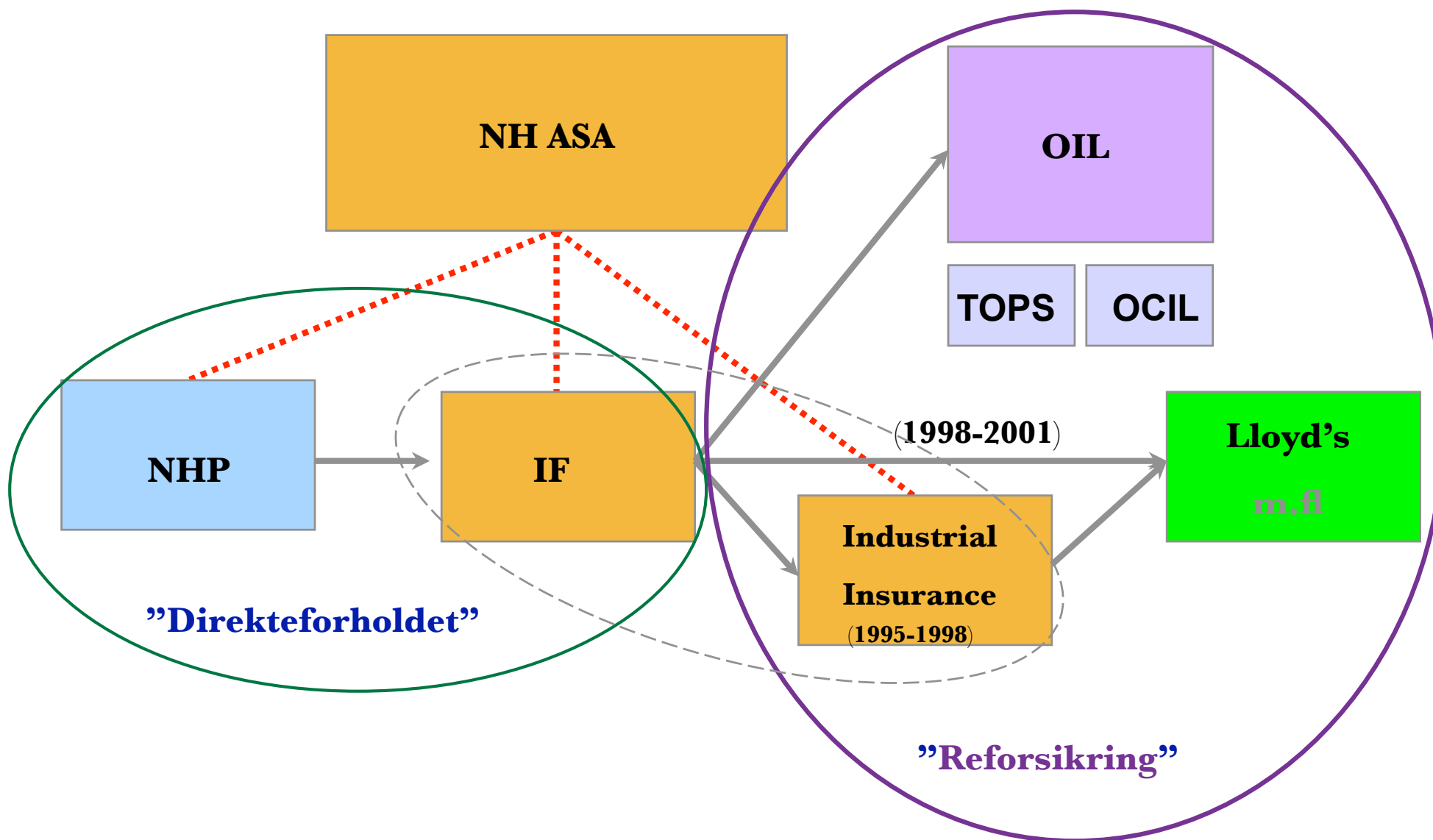
- ◆ Stafors økonomi: I perioden saken gjelder økte solvenskapitalen fra NOK 2,7 mrd. til NOK 4,6 mrd. I samme periode avga Stafor NOK 560 mill. i konsernbidrag.
- ◆ **Klagenemda:**
 - ◆ Vurderte OIL-medlemsskapet i et langsiktig perspektiv
 - ◆ og fant dette fordelaktig utover det direktepremien reflekterte
 - ◆ var særlig fordelaktig fordi det ikke var regnet ekstrapremie for installasjoner med høye forsikringsverdier
 - ◆ OIL hadde bygd opp fonds, utbetalt utbytte, subsidiert ratene, drev kostnadseffektivt og hadde søkekode selskaper som medlemmer
 - ◆ Anbudene innhentet 1992/1993: NOK 213 mill. med OIL-medlemsskap og 244 mill. uten, mens Statoil betalte NOK 410 mill. til Stafor i 1993. Dette i kombinasjon med Stafors gode økonomi en indikasjon på overprising.

Før vi ser på Oslo tingretts vurdering av om OIL innebar en fordel:
Litt om Borgarting lagmannsretts vurdering av det samme spørsmålet.

NHPs forsikringsopplegg 1995-2001

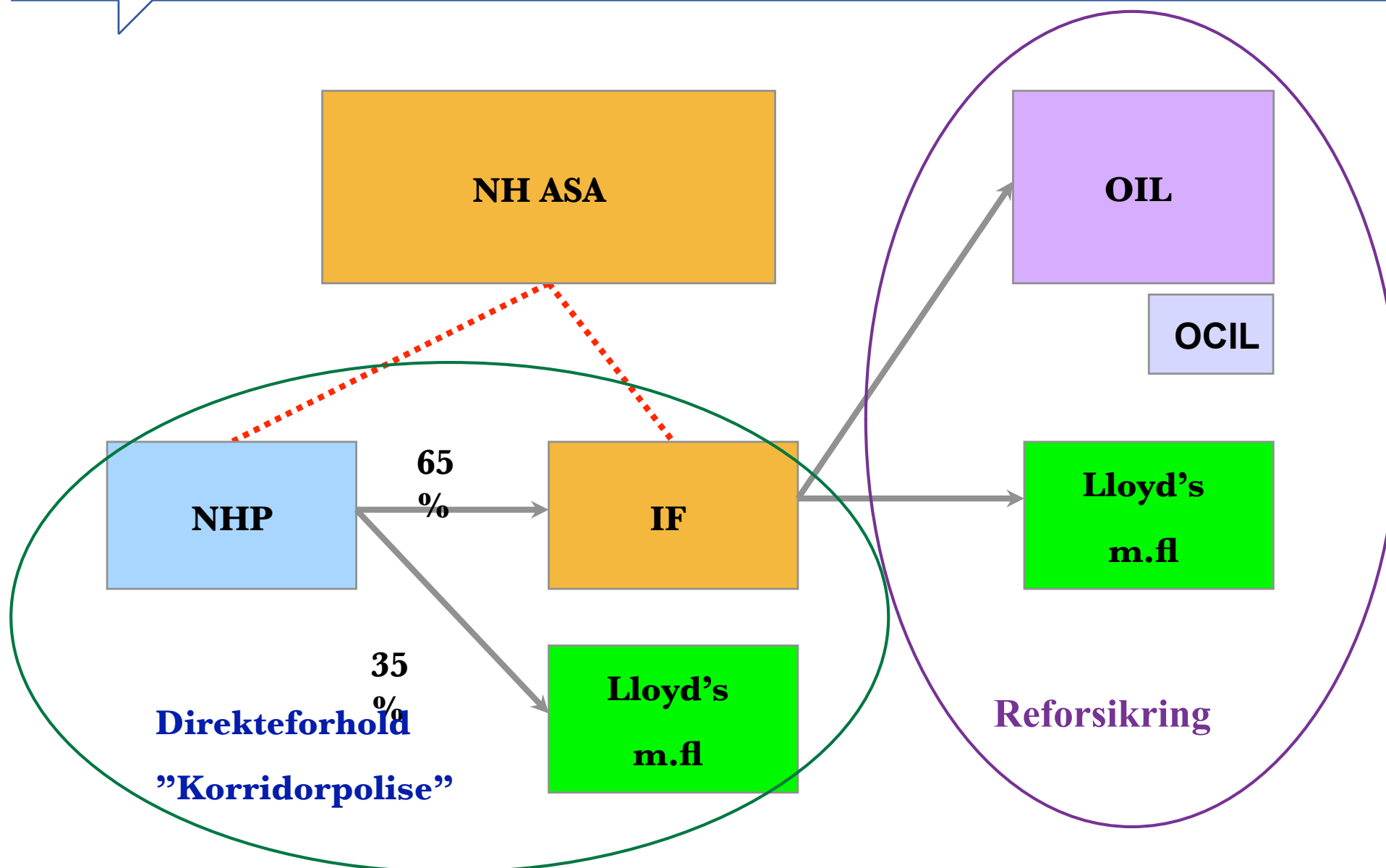


Oljeskattekontoret





NHPs forsikringsopplegg 2002





Borgarting lagmannsretts vurdering av om OIL representerte en fordel Dom av 26.11.2007 Norsk Hydro

- ◆ Foreligger det en OIL-fordel?
 - ◆ må vurderes med utgangspunkt i situasjonen på avtaletidspunktet, jf Rt. 2003 s. 1324 (Statpipe)
 - ◆ fordeler og ulemper må vurderes over en lengre tidshorisont enn det enkelte inntektsår
 - ◆ Totalt sett en gunstig ordning, viser bl.a. til
 - ◆ Prinsippene for risikoutjevning og –spredning
 - ◆ Synergieffekter ved reforsikring av resterende 40% (jf. Pool B)
 - ◆ Lave driftsomkostninger
 - ◆ Lavt sikkerhetspåslag ► følger av at skader skal tilbakebetales over fem påfølgende år og mulighet for seleksjon blant de bedre oljeselskapene
 - ◆ Likviditetsfordel



Borgarting lagmannsretts vurdering av om OIL representerte en fordel Dom av 26.11.2007 Norsk Hydro

- Foreligger det en OIL-fordel? (forts)
 - Innmeldingsavgift, utmeldingskostnader og muligheten for innkalling av ekstraordinær premie:
 - Generelt: ikke avgjørende for vurderingen av om medlemskapet utgjør en fordel
 - Utmelding: mister bare likviditetsfordelen
 - Innkalling av ekstraordinær premie har kun forekommet i 2005 ► kan ikke vurdere ett år isolert
 - Utmeldinger: kan ikke være utslagsgivende, heller ikke at noen har valgt å stå utenfor
 - Vitneforklaring – tidligere adm. dir. IF: I hvert fall ansett som en fordel frem til 2005.
- Etter en samlet vurdering: **en fordel**

Oslo tingrett 30.05.2008

Statoil – forsikring i captive



Oljeskattekontoret

Borgarting lagmannsretts vurdering av om OIL representerte en fordel Dom av 26.11.2007 Norsk Hydro

- ♣ Skal OIL-fordelen tilordnes NHP?
- ♣ IF's virksomhet alene ville ikke ha kvalifisert for medlemskap – helt avhengig av at NHP hadde olje- og gassvirksomhet som kunne meldes inn i OIL
- ♣ IF fikk adgang til OIL vederlagsfritt
- ♣ Tenkes interessefellesskapet bort ► NHP sterk forhandlingsposisjon
 - Betydelige rabatter
- OIL-fordelen må tilordnes NHP

Oslo tingrett 30.05.2008: Statoil – forsikring i captive

Tingretten: OIL-forsikring en fordel?



Oljeskattekontoret

- ◆ Tar utgangspunkt i at partene var enige om at det vil foreligge skjønnsadgang hvis – men bare hvis – OIL utgjorde en fordel som ikke var reflektert i direktepremien (Statoil påberopte seg ikke – som Hydro – at den eventuelle fordelingen måtte tilordnes Stafor)
- ◆ Må vurderes med utgangspunkt i situasjonen slik den fortonte seg for Statoil og Stafor på avtaletidspunktet (viser til Rt. 2003/1324 (Stapipe) og Hydrodommen.
 - **tidspunkt for innmeldelse og etterfølgende fornyelse av direktepolise**
- ◆ Må dessuten vurderes ut fra et lengre tidsperspektiv enn saken
- ◆ En samlet vurdering av typiske særtrekk ved OIL og hvordan disse virker inn i denne konkrete saken
 - ◆ **Statoil har krav på en konkret individuell vurdering**
 - ◆ **Hydro-dommen i seg selv ikke avgjørende**
 - ◆ **Må likevel ta hensyn til at like tilfeller skal behandles likt**

Oslo tingrett 30.05.2008: Statoil – forsikring i captive

Tingretten: OIL-forsikring en fordel?



Oljeskattekontoret

- ◆ Kapasitetsfordel ► Mulighet til reforsikring i OIL gir mindre etterspørselspress og derigjennom lavere rater ved reforsikring i det kommersielle markedet
 - ◆ Statoil mener denne er fullt ut priset inn i direkteforsikringen (oppgrosset Quota Share)
 - ◆ Retten stiller spørsmål ved om synergieffekten ved OIL er fullt ut reflektert – alternativ full utnyttelse av OIL-medlemsskapet gir forhandlingsstyrke i det kommersielle markedet
 - ◆ Retten reiser også spørsmål ved om ikke felles interesse mellom selger og kjøper av en liten andel i det kommersielle markedet kan ha medført høyere pris (siden kjøperen av reforsikringen da kan ta en høyere pris for direkteforsikringen)

Oslo tingrett 30.05.2008: Statoil – forsikring i captive

Tingretten: OIL-forsikring en fordel?



Oljeskattekontoret

- ◆ Konklusjon (før etterfølgende drøftelse): ”Etter en samlet vurdering av typiske trekk ved OIL – sett fra avtaletidspunktet og frem over et lengre tidsperspektiv – finner retten i likhet Klagenemnda at Stafor OIL-medlemsskap innebærer en rekke betydelige fordeler som Statoils direktepremie basert på Quota Sharen ikke reflekterer”
- ◆ Tar utgangspunkt i at premien betalt til Stafor var en god del høyere enn premien Stafor betalte til OIL
 - ◆ Statoil fikk dekke en betydelig del av sitt forsikringsbehov i OIL
 - ◆ Retten sier seg enig med Klagenemnda og Borgarting lagmannsrett i at sammenhengen mellom skader og rater i prinsippet ikke er så forskjellig i OIL og i markedet, bare faseforskjøvet
 - ◆ Et stort antall av OIL’s medlemmer tegnet også i det kommersielle markedet ► ingen grunn til å tro at skadeutviklingen i OIL og markedet skulle være systematisk forskjellig



- ◆ Prisingemetodikken – risiko/likviditet/beregningsgrunnlag (i et forkants og langsiktighetsperspektiv)
 - ◆ få holdepunkter for at Stafors gjensidige forpliktelse for andre medlemmers skade (jf. minimumspremieberegningen, Pool A) skulle bli et så fremtredende trekk som den ble etter orkanene i 2005
 - ◆ Gulfrisikoen vurdert større enn Nordsjørisikoen, men reell risiko for storskade også i Nordsjøen. OIL en fordelaktig risikoutjevningsmekanisme.
 - ◆ Uansett en likviditetsfordel (tilbakebetaling over fem år)
 - ◆ En fordel for Statoil at selskapets installasjoner representerte svært høye verdier (kapasitetsutfordring) – ingen ekstrapremie
- ◆ En fordel ved OIL at finansavkastningen tilfaller medlemmene
- ◆ OIL kostnadseffektiv (kostnadsratio 2%), skyldes delvis at man ikke foretok individuelle risikovurderinger – noe av denne ulempen oppveid ved at OIL fokuserte på søkegodhet
- ◆ Legger ikke vekt på utmeldingene av OIL etter orkanene i Gulfen – om det er en fordel må vurderes konkret, Statoil ble værende

Oslo tingrett 30.05.2008: Statoil – forsikring i captive

Tingretten: OIL-forsikring en fordel?



Oljeskattekontoret

- ◆ Dersom OIL en fordel: partene enige om at armlengdeprisen skal beregnes med utgangspunkt i kost pluss-metoden
 - ◆ Alternative beregninger fremlagt i saken og Klagenemndas skjønn (med nødvendige justeringer) basert på faktisk reforsikring i OIL-laget tilsvarte lavere rater enn hva en direkteberegning på Quota Sharen gjorde
 - ◆ Også modifierraten lå lavere (forsikringen av Individual Retro) enn Quota Share: viser at det ikke er tatt utgangspunkt i den billigste reforsikringen ved prisingen i direkteforholdet
- ◆ Raten i OIL lavere enn markedet i den perioden saken gjelder og fire/fem etterfølgende år
 - ◆ Et viktig argument for at OIL utgjorde en fordel
 - ◆ Lavt ratenivå: en tendens som var synlig i et forkant- og langsiktighetsperspektiv – viser dessuten til internt notat i Statoil fra 1993 (før innmelding i OIL) som vurderte det slik at medlemskap i OIL ville gi den laveste totalpremie
- **Alle vektige argumenter peker i retning av at OIL innebærer en betydelig fordel**

Oslo tingrett 30.05.2008: Statoil – forsikring i captive

Tingretten: OIL-forsikring en fordel?



Oljeskattekontoret

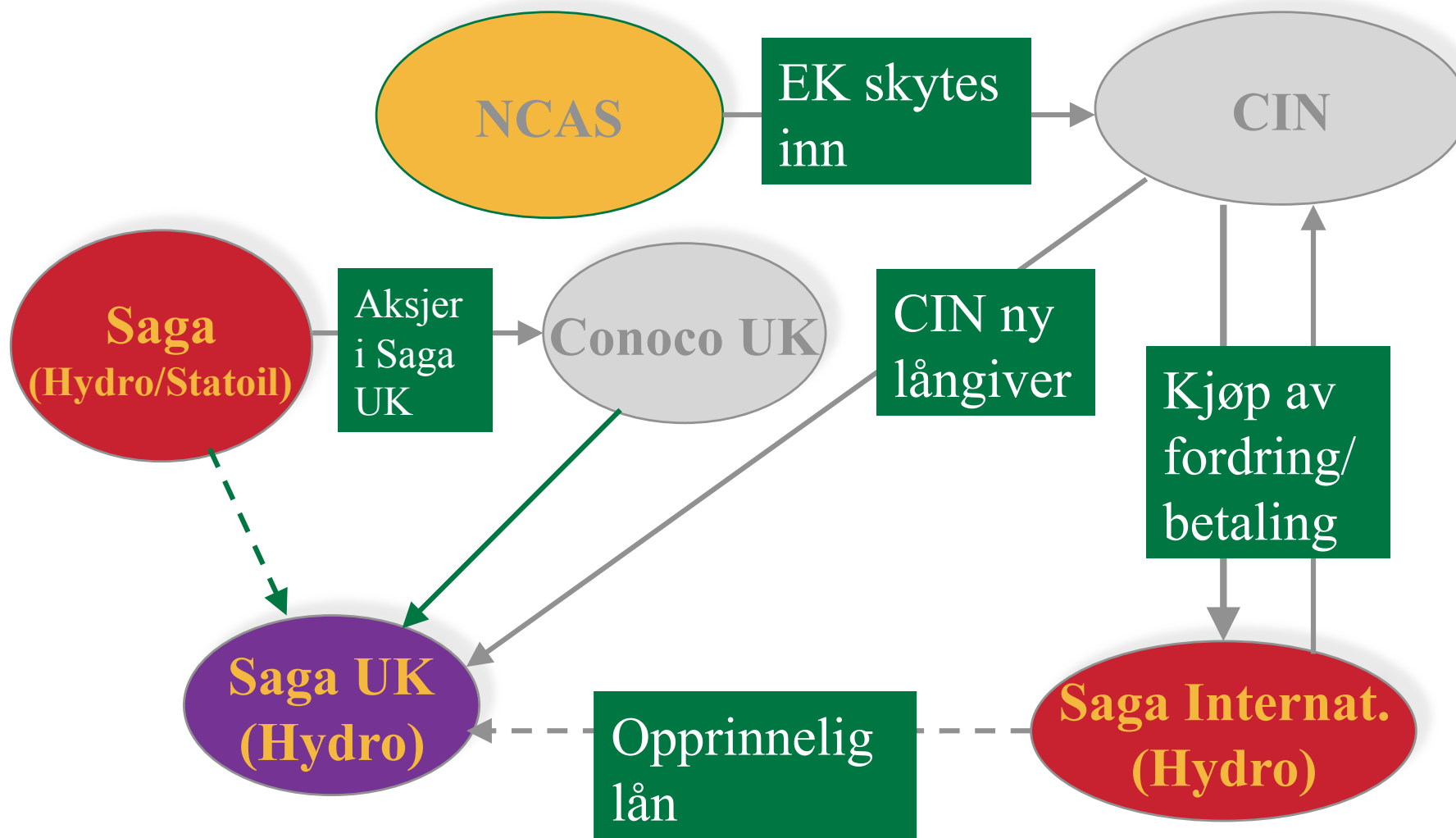
- ♦ Ikke nødvendig å gå inn på Klagenemndas støttebegrunnelse
- ♦ Anbudsrunden: ikke bindende priser, men kvoteringer. Derfor ikke et viktig argument. Men det at samtlige anbefalte OIL-medlemsskap viser at OIL ble ansett som fordelaktig i forkant av innmeldingen
- ♦ Captivets økonomi i prinsippet relevant, men alt i alt ikke noe tungtveiende argument



Gjennomskjæring: asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån til kjøp av fordring)

Faktum/bakgrunn:

- Conoco UK kjøpte i år 2000 aksjene i Saga UK for til sammen USD 385 mill.
- Forutsetningen var at to fordringer (Sagafordringen) – til sammen USD 155 mill – som Saga International hadde på Saga UK skulle overdras til et Conoco-selskap (skulle bestemmes av kjøperen av aksjene).
- Norske Conoco AS [NCAS](mor) skjøt inn, som EK, NOK 1,37 mrd i Conoco Investment AS [CIN] (datter).
- Conoco Investment overtok fordringen fra Saga International mot et vederlag tilsvarende fordringenes pålydende.



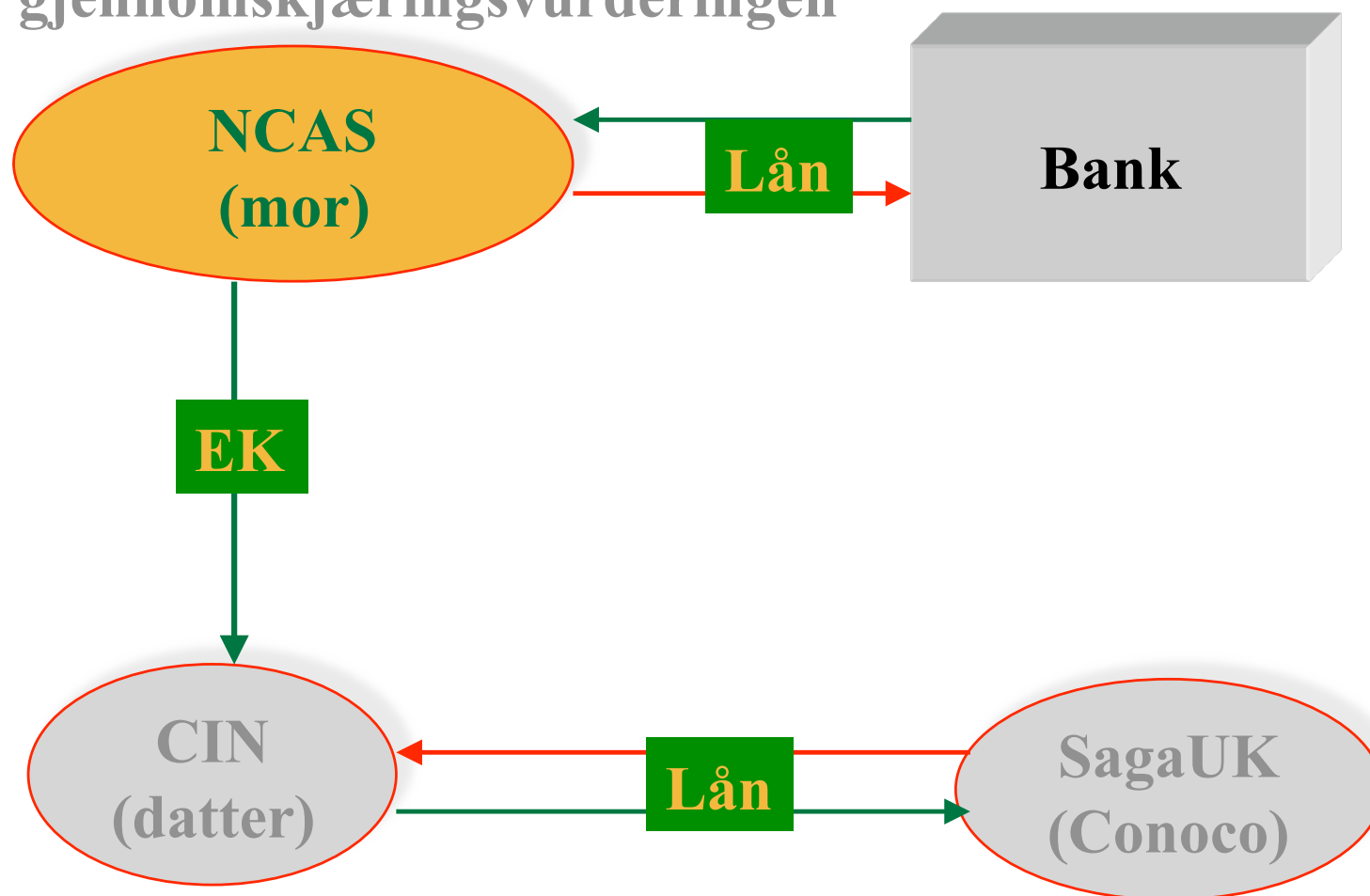


Gjennomskjæring: asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån til kjøp av fordring)

- Oljeskattenemnda tilordnet renteinntektene knyttet til fordringen til NCAS
- Klage ikke avgjort innen 1 år etter klagefristen ► NCAS søksmål mot staten (jf petrsktl. § 6 tredje ledd)
- Oslo tingrett – dom 08.09.2006
 - Staten frifunnet
 - Premisser i hovedsak i samsvar med statens anførsler



Den økonomisk realiteten: grunnlaget for gjennomskjæringsvurderingen





Gjennomskjæring: asymmetrisk beskatning av renteinntekter og –utgifter knyttet til samme forhold (lån for kjøp av fordring) – kommentarer til lagmannsrettens premisser

- ❑ Lagmannsretten tar utgangspunkt i den ulovfestede regel slik den er formulert i Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 47:
 - ✓ **Grunnvilkår:** Det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt (nødvendig, men ikke tilstrekkelig)
 - ✓ **Totalvurdering:** Disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.
- ❑ Lagmannsretten – oppsummert: Tar ikke standpunkt til om grunnvilkåret er oppfylt fordi retten (uansett) mener at disposisjonens virkninger ikke fremstår som stridende mot skattereglenes formål



Norske ConocoPhillips: kommentarer til rettens premisser

☐ Grunnvilkåret – retten:

- ☐ Fastslår at disposisjonen ville ha betydelige skattemessige fordeler for selskapene sett under ett
- ☐ Avviser enkelte påståtte tilleggsmotiver (spare skatt Storbritannia, valutarisiko)
- ☐ Er imidlertid enig med selskapet i at formålene med selskapene (CIN, NCAS) kan tilsi at fordringen ”mer naturlig” hørte hjemme i CIN
- ☐ Synes dessuten å mene at de kontraktsrettelige (renter og avdrag tilkommer CIN) og selskapsrettslige (bundet EK) kan tillegges betydning – aksjeselskap en selvstendig enhet.

☐ Kommentarer – grunnvilkåret:

- ☐ Det er transaksjonsrekken (EK-innskudd og kjøp av fordring) som er gjenstand for vurdering. Det er denne (transaksjonsrekken) som vurdert i forkant har en forventet skattebesparelse på ca. 80 mill. kr.
- ☐ Enkeltelementer i transaksjonsrekken og virkningen av disse kan derfor neppe tillegges noen særlig betydning. For konsernet (samlet) vil disse virkningene uansett i realiteten være helt marginale.
- ☐ En ren finansiell plassering – spørsmålet er om denne plasseres i CIN for å spare skatt



❑ Lagmannsretten – totalvurderingen

- ❑ Tema: om plasseringen i CNI var i strid med formålet i § 3d og den praksis som hadde utviklet seg fra 1982 til 2000/2001 (de år saken gjelder)
- ❑ Redegjør for motregningsregelen i §3d (finansinntekter avregnes mot finansutgifter) og dens tilblivelse.
- ❑ Fra Ot. prp. nr. 78 (1981-82) side 3 siteres følgende:

”Etter departementets oppfatning er det viktig å finne en løsning som fører til at utgifter og inntekter av samme art behandles likt, slik at det blir sammenheng i regelverket. En slik løsning bør bygge på det reelle forhold, som er at finansielle inntekter i det alt vesentlige har sitt egentlige utspring i den virksomhet som vedkommende skattepliktige driver på kontinentalsokkelen. Dette bør etter departementets oppfatning tilsi at en får til en ordning som sikrer at inntekter som nevnt i større utstrekning henføres til kontinentalsokkelen”
- ❑ Tar deretter utgangspunkt i bestemmelsens insentivegenskaper og viser til omtale i prp.’er mv frem til lovendringen i 2002
 - ❑ Ot. prp. nr. 3 (1986-87) s. 21, Ot.prp. nr. 12 (1991-92) s. 51, NOU 2000:18 s. 16 (pkt. 7.2.4), Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 8-9, Innst. O. nr. 106 (2001-2002) side 8-9
 - ❑ All omtale knytter seg til virksomhetsutøvelse – enten innenfor egen økonomi eller i datterselskap og muligheten for sokkelfradrag for renteutgifter knyttet til annen virksomhet



☐ Lagmannsretten – totalvurderingen (forts)

- ☐ Viser til Oljeskattenemndas vedtak der det skilles mellom tykk kapitalisering knyttet til virksomhetsinvesteringer og rene finansielle plasseringer
- ☐ Retten kan imidlertid ”ikke se at en ordning som NCAS og CIN valgte ved plassering av fordringen prinsipielt sett – eller sett i forhold til de formål som ligger bak petroleumsskatteloven § 3 bokstav d andre ledd – er annerledes enn den praksis som sokkelselskaper tidligere hadde benyttet i form av egenkapitalinnskudd i datterselskap.”

☐ Kommentar:

- ☐ Når retten mener det ikke er en prinsipiell forskjell mellom tykk kapitalisering av en passiv finansplassering og en virksomhetsutøvelse, er dommens resultat gitt
- ☐ Problemet er imidlertid
 - ☐ at synspunktet ikke er begrunnet.
 - ☐ Dessuten har retten overhodet ikke drøftet betydningen av motregningsregelen for finansielle inntekter og utgifter som ble innført i 1982. Denne regelen bygger som kjent på symmetribetraktninger – det stikk motsatte av resultatet i denne dommen.

Borgarting lagmannsrett – 25.04.2008

Norske ConocoPhillips: kommentarer til rettens premisser



Oljeskattekontoret



Egenkapitalandel i regnskapet pr. 31.12.2002 – spørsmål om fremførte renter kunne oppreguleres etter § 3 d, 7. ledd på grunnlag av overgangsbestemmelse

Faktum/bakgrunn:

- o Etablert som Fortum 1990 - §10 vilkår at et lån på 1 mrd. fra mor ikke skulle renteberegnes.
- o Kjøp andel Brage 1991 - §10 vilkår at lånet på 1 mrd. ikke skulle avdras eller renteberegnes før finansiering av kjøp og utbygging av Brage var gjort opp i sin helhet.
- o Lånet fra mor renteberegnet fra juni 2002
- o Selskapet solgt til ENI med virkning fra mars 2003.
- o Skattesaken gjelder forhold forut for overdragelsen, men vilkår i salgsavtalen har betydning for skattesaken.
- o Pr. 31.12.2001 hadde selskapet ca 2 mrd. ufordelte gjeldsrenter til fremføring.



Bakgrunn – regelverket:

- o Frem til og med 2002 ble renteutgifter fordelt forholdsmessig mellom nettoinntekt sokkel og land
- o Ufordelte gjeldsrenter ble fremført som gjeldsrenter
- o Eventuell avkortning etter § 3h baserte seg imidlertid på gjeldsgrad i pådragelsesåret
- o Fra og med 2002: fordeling basert på formuesverdier
- o Ufordelte fremførte gjeldsrenter skulle fordeles med endelig vikning etter de nye reglene – overgangsregler
- o Ny regel: oppjustering av sokkelfradrag renter dersom regnskapsmessig egenkapital var større enn 20% (motstykket til § 3h)
- o Overgangsregelen fastslår at endelig fordelte fremførte gjeldsrenter ikke skal inngå i grunnlaget for renteberegning ved eventuell fortsatt fremføring som sokkelunderskudd
- o Overgangsregelen sier imidlertid intet om forholdet til oppjusteringsregelen



Ligningen:

- o Regnskapsmessig EK etter selskapets påstand 26,06 %
- o Selskapet krevet andel gjeldsrenter henført til sokkel oppjustert ihht bestemmelsen i § 3d, 7. ledd.
- o Nemnda mente imidlertid at bestemmelsen bare gjaldt årets finansnetto

Klagebehandlingen:

- o Klagenemnda mente at et ekstraordinært utbytte måtte behandles som lån i regnskapet ► EK = 12,8% ► ingen oppjustering (og heller ingen avkortning)
- o Selskapet hevdet da at det ansvarlige lånet fra morselskapet måtte behandles som EK for skatteformål (dvs. i relasjon til oppjusteringsregelen) – lånet var ved tidligere ligninger behandlet som EK. Nemnda var imidlertid ikke enig.
- o Nemnda tok ikke standpunkt til om oppjusteringsregelen ville kommet til anvendelse om $EK > 20\%$.

Oslo tingrett – 21.12.2007

ENI Norge AS: **rettens bemerkninger**



Oljeskattekontoret

1) Ekstraordinært utbytte:

o Faktumgjennomgang:

- o 30.09.02: overkursfond omgjort til fri egenkapital på generalforsamling
- o 19.11.2002 – salgsavtale: regulerer størrelse og tidspunkt for ordinært utbytte og ekstraordinært utbytte. Selger garanterer for at skattereglene er fulgt, kjøper skal holdes skadesløs.
- o 04.02.2003: ordinær generalforsamling
- o 11.02.2003: ekstraordinær generalforsamling – behandlet utelukkende vedtak om ekstraordinær utbytteutbetaling i samsvar med salgsavtalen

o Vurderingen

- o Tar utgangspunkt i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen
- o Gir uttrykk for at overføringen til fri egenkapital i september la grunnlaget for den ekstraordinære utbytteutbetalingen
- o For at oppjustering skulle bli aktuelt måtte $EK > 20\%$ ► utbytteutdelingen måtte deles opp
- o At oppdeling var planlagt "fremgår med all tydelighet" av salgsavtalen – man var klar over at dette innebar ligningsmessig risiko og avtalte ansvar for Fortum i tilfelle endring

Oslo tingrett – 21.12.2007

ENI Norge AS: **rettens bemerkninger**



Oljeskattekontoret

o Vurderingen (forts.)

- o "Retten kan vanskelig se annet enn at oppdelingen av utbytt bare er skattemessig motivert"
 - o 7 dager mellom generalforsamlingene
 - o de samme til stede, samme oppgaver
 - o bare det ekstraordinære utbyttet behandlet
 - o Det ekstraordinære utbyttet i realiteten ordinært ► skulle vært avsatt i regnskapet for 2002
 - o Stridende mot skattereglenes formål, dvs. formålet bak § 3h?
 - o Ot.prp. nr. 12 (1994-95) s. 10: "Formålet med en regel som setter skattemessig krav til utvinningsselskapenes egenkapital (generell minstekapitalregel) er å sikre at alle særskattepliktige selskaper ved ligningen behandles som om de har en viss minste egenkapital, og dermed hindre at skattegrunnlaget uthules ved at gjeldsrenter knyttet til en urimelig høy gjeldsgrad kommer til fradrag."
 - o Etter rettens mening gir egenkapitalen i balansen "et forfeilet bilde av realitetene"
- ekstraordinært utbytte gjeld ved beregningen av egenkapitalen for skatteformål



2) Skattemessig klassifisering av morselskapslånet

o Faktumgjennomgangen:

- o Et ansvarlig lån – som selskapet i alle år frem til og med 2001 skattemessig hadde ført som egenkapital. Behandlet som gjeld i årsregnskapene.
- o For 2002 ført som gjeld og renteberegnet fra juli. Ikke godkjent ved ligningen som følge av §10-vilkår (ikke renteberegning så lenge Brage-finansieringen ikke fullt ut var oppgjort)
- o Refinansiering 1998: ansvarlig, rentefritt lån med løpetid til 1.1.2002
- o Endringsavtale nr.1 (2001): forlenget uten forfall, men med gjensidig oppsigelse (60 dager)
- o Endringsavtale nr. 2 (2002): renteberegning

o Vurderingen:

- o Tar utgangspunkt i M. Aarbakkes artikkel i RR 1982/3 – grensen mellom egenkapital og fremmedkapital i regnskapslovgivningen: angir 6 vurderingskriterier
- o Helhetsvurdering – privatrettslig: **gjeld**
 - o §10vilkårene "gir unektelig trekk av egenkapital", men
 - o "men det må legges avgjørende vekt på at det skulle tilbakebetales og at partene avtalte renter"

Oslo tingrett – 21.12.2007

ENI Norge AS: **rettens bemerkninger**



Oljeskattekontoret

o Vurderingen (forts) – skattemessig gjeld?:

- o Etter selskapets påstand behandlet som EK for skatteformål frem til og med 2001: innebærer praksis at man også for 2002 for skatteformål må behandle lånet som EK?
- o Zimmer Lærebok i skatterett
 - o Praksis tillagt atskillig vekt av HR de senere år
 - o Praksis i favør av skattyter tillegges større vekt enn praksis i disfavør
 - o "Praksis som ikke bygger på en nærmere vurdering av skattespørsmålet ..., er det liten grunn til å tillegge vekt overhodet." Viser til Rt. 1998 s. 811
- o Det fremgår av ligningene de enkelte årene at vurderingen av det ansvarlige lånet som EK har vært i samsvar med selskapets påstand og uten noen selvstendig vurdering fra skattemyndighetene
- **Heller ikke skatterettlig er lånet å betrakte som egenkapital**
- **Som Klagenemnda behøvde da retten ikke ta standpunkt til om EK > 20% ville kunne gi grunnlag for oppjustering av fradragsberettigede fremførbare renter i sokkel.**



Dom Chevron – opphør (1)

Bakgrunn/faktum:

- ❑ Sktl. § 14-6 (2) gjaldt også utvinningsvirksomhet, jf petrsktl. §§2 og 8 – rett til underskuddsfremføring bortfalt ved opphør
- ❑ NB! Bestemmelsen opphevet f.o.m. inntektsåret 2006
- ❑ Chevron etablert 1973 – ervervet 10% i lisens 077 i 1982 (Snøhvit)
- ❑ Andelen solgt 1996 til Statoil – f.o.m. dette året ingen lisenser eller driftsmidler. Heller ingen ansatte.
- ❑ Vilkår: dersom PUD før 1.1 2015
 - Statoil skal betale Chevron NOK 800.000 (indeksregulert)
 - Betalingen skattefri for Chevron, ikke fradragsberettiget for Statoil
- ❑ Betalte 920.203 NOK i 2003



Dom Chevron – opphør (2)

Bakgrunn/faktum (forts):

□ Ligningen 1999:

- Oslo ligningskontor: næringen opphørt – nektet fradrag for sokkelunderskudd i landinntekt. Opparbeidet underskudd nær 200 mill. NOK
- Oljeskattekontoret ifbm behandling for Overligningsnemnda:
 - ”I avgjørelser av denne type har nemnda bl.a. lagt til grunn at der selskapet har solgt sin lisens uten kontantvederlag, men der selskapet skal få utbetalt en viss sum hvis feltet blir besluttet utbygd, skal næringen ikke betraktes som opphørt”
- Overligningsnemnda : næringen ikke opphørt. ► Lignet som om næringen ikke var opphørt 1999-2001
- Uenigheten mellom OSK og OLK egentlig et spørsmål om kompetanse



Dom Chevron – opphør (3)

❑ Ligningen 2002:

- Oljeskattenemnda: næringen opphørt
- Klagenemnda: enig med OLN

❑ Tingretten - dom av 21. juli 2006: opphør

❑ Selskapets anførsler for lagmannsretten:

- Ikke krav om løpende aktivitet, uten betydning at selskapet ikke driver aktiv leting eller innehar lisenser
 - ⇒ oljebransjen har et langsiktig perspektiv, avgjørende er intensjonen om aktiv deltakelse og at selskapet har en løpende vurdering av mulige engasjementer. Selskapet var dessuten avhengig av at lisenser utlyses – jevn aktivitet ikke mulig.
 - ⇒ Søsterselskap som hadde fått lisenser
 - ⇒ Men **den skattemessige situasjon måtte avklares** – den begrensede aktivitet må ses i sammenheng med den usikkerhet skattemyndighetene har skapt
 - ⇒ Skålevikdommen Rt. 2003 s. 293: Ikke opphør i et tilfelle der et eiendomsselskap verken hadde fast eiendom eller hadde gått inn i nye prosjekter. Styrets engasjement kan være avgjørende.



Dom Chevron – opphør (4)

- **Reelle hensyn** må få avgjørende betydning:
 - Må tolkes i lys av den langsiktighet som preger aktiviteten på sokkelen
 - Overordnet prinsipp at tap skal komme til fradrag. Det er bare dersom intensjonen om fortsatt drift gir inntekter at underskuddene kommer til fradrag
 - Underskuddet kan ikke overføres andre skattytere
 - At bestemmelsen er opphevet må kunne vektlegges også ved tolkningen av virksomhetskravet før opphevelsen: viser at man mente at regelen ikke var godt begrunnet
 - Uttalelsen fra OSK
 - Det finnes ikke misbruksmuligheter



Dom Chevron – opphør (5)

- Staten:
 - Konkret helhetsvurdering (Rt. 2003 s. 293)
 - Hvert selskap i konsernet må vurderes for seg
 - Selv om man skulle gi selskapet medhold i at det kan stilles lavere krav til aktivitet i oljebransjen: aktivitetskravet uansett ikke oppfylt
 - driftsmidler solgt
 - uten aktiva, kontor, ansatte eller aktiviteter med sikte på å skape fremtidige inntekter i flere år (siden 1996)
 - eneste aktiva bankinnskudd
 - at det eventuelle vederlaget fra Statoil er betinget kan ikke tillegges betydning: oppfølging krevet bare en helt ubetydelig aktivitet
 - vederlaget skattefritt
 - usikkerheten knyttet til den skattemessige behandling et resultat av skattyters egne disposisjoner



□ Utgangspunkt i teori/praksis:

- LigningsABC 2005
 - Hvor momenter av betydning vil være "aktivitetsnivå, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen næringsvirksomhet o.s.v."
 - Under avvikling: "de vanlige kriterier". "Det må likevel etter omstendigheten aksepteres en rimelig avviklingsperiode."
- Rt. 2003 s. 293: "helhetsvurdering"
 - ikke opphørt i 1998 selv om selskapet ikke hadde eid noen eiendom siden 1996
 - selskapet hadde imidlertid lett etter nye investeringsobjekter
- Agder lagmannsrett dom av 27.01.03: "...det stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en næring opprettholdt, og det må legges til grunn en romslig avviklingsperiode.."
 - selskapet hadde i årene 1996 og 1997 ikke hatt andre utgifter enn til revisor
 - i rettspraksis aksepteres en avviklingsperiode på i alle fall tre år



Lagmannsretten:

❑ Utgangspunkt i teori/praksis (forts):

- ❑ Utv. 1980 s. 753 – petroleumsbeskatning: ikke opphør så lenge selskapet fortsatte å søke nye konsesjoner
- ❑ Klagekjennelse inntektsåret 1992: opphør – konsesjoner tilbakelevert 1986 ikke søkt nye konsesjoner i 4 etterfølgende konsesjonsrunder

❑ Vurderingen

- Langsiktigheten i oljevirkksomheten tilsier en viss romslighet
- Bestemmelsen opphevet 2006: kan ikke tillegges betydning
- Rett til fremføring utover 15 år (vedtak 2001)– FIN tok uttrykkelig forbehold om bortfall på annet grunnlag.
- Konkret: Siste aktivum solgt 1996. Verken søkt nye konsesjoner, eller foretatt nye investeringer. Ingen ansatte. Beskjedene driftsutgifter.
- Usikkerheten knyttet til skattesaken: selskapets aktivitet synes å ha opphørt 3 år tidligere: skattesaken har derfor ikke hatt betydning. Usikkerheten oppstått først og fremst som følge av manglende aktivitet fra selskapets side.



Lagmannsretten:

□ Vurderingen (forts.)

- Utestående fordring: det er bare når det foreligger en skattepliktig fremtidig (mulig) inntekt at man må utsette opphøret til utbetalingen foreligger (rimelighetshensyn). Dette hensynet foreligger ikke når inntekten skal være skattefri.
- Oljeskattekontorets brev til OLK: sendt for å gjøre ligningskontoret oppmerksom på kompetansespørsmålet. Ellers en generell redegjørelse. Overfor selskapet en mer fullstendig redegjørelse hvor det fremheves at grunnlaget for ikke å anse virksomheten for opphørt ikke var til stede.
- Ikke aktivitet siden 1996. Næring: en økonomisk aktivitet som etter sin art er egnet til å generere et økonomisk overskudd.
 - Utenfor rammen av en naturlig avviklingsperiode
 - Ikke tilstrekkelig med bankkonto
 - Ikke avgjørende at selskapet har et ønske om å fortsette virksomheten så lenge dette ikke har materialisert seg i noen form for aktivitet



Lagmannsretten:

□ Vurderingen (forts.)

- Sluttes seg til tingrettens premisser for vurderingen:
- **Tingretten:**
 - Intensjoner og overveielser ”materialiserte seg verken i inntekter eller utgifter”.
 - o ”..særlig den omstendighet at selskapet ikke pådro seg kostnader, [gir] grunn til å anta at det bare var i begrenset omfang at nye engasjementer ble seriøst vurdert.”
 - Prinsipielt: ”..at det ...ikke er tilstrekkelig å bare ha en intensjon om å engasjere seg: selskapet må kunne påvise en viss aktivitet med dette for øyet. I motsatt fall ville vel også reglene om opphør i skattemessig forstand ha vært mer eller mindre illusoriske.”



Faktum/bakgrunn:

- ◆ Revus kjøpte i 2004 en andel i Murchinson fra en gruppe selgere
- ◆ En del av salgsavtalen var knyttet til (eventuell) fremtidig fjerning
 - ◆ Revus overtok denne forpliktelsen overfor staten fullt ut
 - ◆ Selgerne påtok seg imidlertid ansvaret for dekning av inntil MUSD 24,06 eller ca MNOK 163,6 (inflasjonsjustert)
 - ◆ Selgerne skulle dekke operatørens kostnader direkte (etter krav fra Revus)
 - ◆ Revus hadde risikoen for at fjerningskostnadene skulle bli større
 - ◆ Imidlertid: ble kostnadene laver skulle forskjellen mellom avtalt beløp og faktiske kostnader utbetales til Revus



Faktum/bakgrunn (forts):

- ◆ I sin selvangivelse la Revus til grunn at fordringen på selgerne var betinget og derfor ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlaget etter § 3 d (verken land eller sokkel)
- ◆ Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda la til grunn at fordringen var ubetinget og henvørte den til landgrunnlaget (§3 bokstav d, femte ledd)

◆ Retten:

- ◆ Tar utgangspunkt i at begrepet "formuesobjekt" i § 3d må tolkes i samsvar med de alminnelige formuesskattereglene og at man ved verdsettelsen skal legge inntektsskatteregelen til grunn
- ◆ Sktl. § 4-1: skatteplikt selv om kravet ikke er forfalt til betaling
- ◆ Skt. § 4-2 (1): skatteplikten gjelder ikke betingede poster. Denne bestemmelsen er imidlertid forstått slik at den bare gjelder i de tilfellene rettigheten er avhengig av at en fremtidig betingelse inntrer (suspensiv betingelse), men ikke dersom rettigheten faller bort dersom en fremtidig betingelse skulle inntr (resolutiv betingelse)



♦ Retten – den konkrete vurderingen:

- ♦ Av avtalen fremgår det at Revus skal sende ut krav til hver av selgerne når beslutning om "full or partial abandonment" er fattet og operatøren har sendt ut krav til lisenshaverne → må forstås som en regulering av forfallstidspunktet
 - ♦ Revus har oppfylt sin forpliktelse (fullt ansvar overfor staten). Dette innebærer at selgerne har en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnadene på forfallstidspunktet innenfor det avtalte beløp.
 - ♦ Dersom det ikke skulle påløpe fjerningskostnader overhodet: Ikke tatt noe forbehold om at det må påløpe utgifter over et visst nivå for at selgerens betalingsplikt skal inntre → Ubetinget betalingsforpliktelse
 - ♦ Dessuten usannsynlig at det i det hele tatt ikke skal påløpe utgifter til fjerning → verdien av feltet allerede i dag mindre enn fjerningsutgiftene.
- ♦ Selskapet hadde flere subsidiære/atter subsidiære anførsler. Disse førte (med god grunn) ikke frem. Behandles derfor ikke her.



Faktum:

- ♣ Samlepost i selvangivelsen for 2003 innholdt to feil (hhv MNOK -38,7 og +41,5, netto 2,9 MNOK)
- ♣ OSK ba om spesifikasjon i brev av 01.06.04
- ♣ I svarbrev av 16.06.04 ba selskapet om at inntekten skulle reduseres med MNOK 38,7
- ♣ 01.10.04 tilskriver OSK selskapet hvor det antas et dobbeltfradrag på 41,5 (altså at inntekten skal påplusses MNOK 41,5)
- ♣ Selskapet bekrefter feilen i brev av 14.10.04
- ♣ Oljeskattenemnda ila tilleggsskatt med 30%. Klagenemnda opprettholdt vedtaket.



- ◆ Partene enig i at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt forelå
- ◆ Første spørsmål: redusert sats – 15%: *”forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndigheten eller rår over”* – *ligningsloven § 10-4 nr. 3*
 - ◆ Forholdsvis høy terskel for anvendelse av 15%
 - ◆ Opplysningene ved inngivelse av selvangivelsen eller i brev av 16.06.04?
 - ◆ Selvangivelsen ► Opplysningene i brev av 16.06.04 fremkom etter henvendelse fra OSK ► Intet forbehold i selvangivelse
 - ◆ Selskapet enig i at det ikke var grunnlag for 15% hvis opplysningen i selvangivelsen var avgjørende
 - ◆ Retten bemerker imidlertid også at vilkårene for å anvende 15% heller ikke ville være til stede om opplysningene i brev av 16.06.04 trekkes inn (Noe tvil)



♣ Spørsmål 2: Brutto- eller nettometode?

- ♣ Nettometode innebærer at feilen behandles som en tidfestingsfeil
 - ♣ Partene enige om at det i dette tilfellet ikke foreligger en **ren** tidfestingsfeil
 - ♣ Det skal i utgangspunktet ikke tas hensyn til at skattyter i senere ville ha foretatt en frivillig korreksjon
 - ♣ Retten tar utgangspunkt i at rettspraksis har bygd på et restriktivt syn
 - ♣ Modifisert noe ved Rt. 2006/333 (Tuva Eiendom): åpner for bruk av nettometoden der det foreligger tvil om det foreligger en tidfestingsfeil
 - ♣ Oslo tingrett (rettskraftig) 19.11.99 (Esso): feilen omtalt som en tidfestingsfeil og gjelder dessuten et tilfelle der uoppdaget feil, automatisk – på grunn av regnskapssystemet – ville kommet til beskatning i senere år.
- ➔ Bruttometoden det klare utgangspunkt. HR har ikke åpnet for bruk av nettometoden der det klart ikke foreligger en tidfestingsfeil. **Det er ikke nok at meget taler for at feilen ville blitt oppdaget og rapportert.**